

TÍTULO:	LA CONTABILIDAD AGROPECUARIA EN LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD
AUTOR/ES:	Torres, Carlos F.
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	41
MES:	Agosto
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**CARLOS F. TORRES**

## **LA CONTABILIDAD AGROPECUARIA EN LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD**

### **I - INTRODUCCIÓN**

---

Teniendo como base el Proyecto N° 45 de la CENCYA<sup>(1)</sup>, el 1 de julio de 2022 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante, la FACPCE) emitió una primera versión de la [resolución técnica 54/2022](#) (en adelante, [RT 54/2022](#)), en la que se incluyó el desarrollo de su primera parte y se informó la pronta elaboración de las dos partes restantes, las que habrían de completar el contenido de la nueva norma unificada argentina de contabilidad (en adelante, NUA), anticipándose que las dos partes pendientes de elaboración referirían a las cuestiones a las que haremos referencia más adelante en esta misma Introducción.

En esa situación, y cuando aún no había sido publicado el Proyecto que antecedería a la versión final de esas dos partes, elaboramos un artículo en el que describimos el estado de situación comentado en el párrafo anterior, y en lo que refería puntualmente a la tercera parte, en la que se incluirían las normas contables que deberían aplicar las entidades dedicadas a la actividad agropecuaria, anticipando la posible incidencia de la NUA en esas entidades<sup>(2)</sup>. A tal fin, realizamos una recopilación de las normas de la [resolución técnica \(FACPCE\) 22/2004](#): "Normas contables profesionales - Actividad agropecuaria" (en adelante, [RT 22/2004](#)), en su versión modificada por la [resolución técnica \(FACPCE\) 46/2017](#): "Nuevo texto de la resolución técnica 22 - Normas contables profesionales - Actividad agropecuaria" (en adelante, [RT 46/2017](#)).

Con posterioridad a este artículo, y teniendo como base el [Proyecto N° 47](#) (en adelante, [P 47](#)) de la CENCYA, la Junta de Gobierno de la FACPCE sancionó su [resolución técnica 56/2023](#) (en adelante, [RT 56/2023](#)), mediante la cual se concretó el anunciado proceso de integración y reordenamiento de la versión original de la [RT](#)

[54/2022](#), cuyo contenido es ahora el siguiente:

1. Introducción y primera parte de la NUA, la que constituía la porción ya emitida de la [RT 54/2022](#) y ahora se incorpora al nuevo texto ordenado de dicha resolución técnica, conforme se explicita en el artículo 3 de la [RT 56/2023](#). En este artículo se dispone "reemplazar las páginas 8 a 194 de la [RT 54/2022](#) por el contenido incluido en la segunda parte de la presente resolución técnica" (refiere a la [RT 56/2023](#)). Cabe destacar que este reemplazo se ha realizado sin practicar ninguna modificación relevante respecto a la versión que fuera pronunciada, salvo los cambios de escasa significación que el [P 47](#) introdujo en los párrafos 212, 461, 487, 605 y 709.

2. Incorporación de la segunda parte de la [RT 54/2022](#) sobre la base del contenido propuesto por el [P 47](#). En esta segunda parte se establecen:

a) los procedimientos de aplicación particular (Cap. 7 del nuevo texto ordenado);

b) las normas aplicables al tratamiento contable de determinadas partidas en particular (Cap. 8 del nuevo texto ordenado);

c) las normas aplicables para el reconocimiento de los efectos procedentes de ciertas circunstancias, transacciones o contratos particulares (Cap. 9 del nuevo texto ordenado).

3. Incorporación de la tercera parte de la [RT 54/2022](#), también sobre la base de lo contenido propuesto por el [P 47](#). En esta parte se establecen normas específicas para actividades en particular. De todos modos, el contenido de esta parte se circunscribe únicamente, por ahora, a la actividad agropecuaria.

Nos proponemos en este artículo analizar los aspectos más relevantes de esta última parte de la [RT 54/2022](#), que abarca sus párrafos 1025 a 1048. Estos aspectos refieren especialmente al reconocimiento, a la medición y a la presentación de los bienes específicos de esta actividad, es decir, los activos biológicos y los productos agropecuarios, como asimismo a los resultados provenientes de ella que son objeto de reconocimiento.

Tal como podrá verificarse a lo largo de este artículo, las nuevas disposiciones difieren sustancialmente del contenido de las normas contables que anteriormente regían para esta actividad.

## **II - APLICACIÓN DE LA NUA POR PARTE DE ENTIDADES DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

Antes de analizar las normas aplicables por estas entidades, es importante destacar los aspectos que ellas deberán contemplar para su utilización. Resumimos las situaciones a considerar al respecto:

Normas a aplicar por entidades de la actividad agropecuaria	Entidades que no tienen operatorias que requieran la aplicación de normas particulares referidas a esas operatorias	Emplearán las normas generales contenidas en la primera parte, dado que estas normas alcanzan a la totalidad de los entes emisores de estados contables y las específicas incluidas en la tercera parte para entidades de la actividad agropecuaria
---	---	---

	Entidades cuya estructura organizativa y su marco transaccional sean de mayor complejidad	Emplearán las normas particulares que se incluirán en la segunda parte (por ejemplo, entidades controladoras de otras o que tengan inversiones que den lugar a utilizar el método del valor patrimonial proporcional, o bien deben convertir estados contables de una moneda extranjera u operan con instrumentos derivados o con planes de beneficios a largo plazo). Se trata de disposiciones que se encontraban anteriormente incluidas en las distintas Secciones de las RT 18/2000, 21/2002 y 23/2005
	Selección de las políticas contables a emplear	El párrafo 71 de la RT 54/2022 dispone que en los casos en los que otra sección de ella o de otras resoluciones técnicas resulte aplicable, una entidad empleará la política contable requerida por esa otra norma. Por lo tanto, de presentarse esas circunstancias se debe otorgar prelación a las normas específicas de la actividad agropecuaria contenidas en la tercera parte de la RT 54/2022 respecto a las generales de la primera parte
<i>Ilustración N° 1: Aplicación de la RT 54/2022 por parte de entidades de la actividad</i>		

A partir, entonces, de estas consideraciones, las normas específicas a utilizar por estas entidades son las que estudiaremos en los siguientes apartados.

### **III - OBJETIVO**

El párrafo 1021 identifica como objetivo la prescripción de normas para el reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar en notas aplicables a:

Partidas del activo	Activos biológicos, excepto los destinados a ser utilizados en el curso normal de las operaciones	Reconocimiento	Conforme a las normas del párrafo 1025
		Medición inicial	Se miden de acuerdo a los criterios prescritos en el párrafo 1026
		Medición posterior	De acuerdo a las disposiciones del párrafo

			1027
		Presentación y revelación en notas	De acuerdo a las disposiciones del párrafo 1033
	Productos agropecuarios	La disposición se limita al momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, es decir, a su medición inicial	
Partidas de resultados	De acuerdo al inc. c) del párrafo 1021, solo se reconocen los resultados atribuidos a la producción agropecuaria	Son los generados por la transformación biológica	
<i>Ilustración N° 2: Objetivo de las normas a utilizar por las entidades dedicadas a la actividad agropecuaria</i>			

Sobre la base de las disposiciones consignadas en este cuadro, desarrollaremos seguidamente las características de su utilización para la medición, la presentación y la información a revelar en notas de las partidas involucradas que hemos indicado en él.

## **IV - MEDICIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS**

### **1. Medición inicial**

El párrafo 1026 establece los importes por los que se incorporan estos activos. Teniendo en cuenta la excepción indicada en el Cuadro N° 2, conforme a la cual los activos biológicos destinados a ser utilizados en el curso normal de las operaciones no están alcanzados por las normas de esta sección, en principio correspondería que estas mediciones iniciales refieran únicamente a los activos biológicos destinados a la venta a su consumo en la producción de bienes con ese destino. Sin embargo, la terminología empleada en este párrafo y el título que lo encabeza, aludiendo a activos biológicos sin especificar su destino, permiten interpretar que alcanza también a aquellos activos biológicos que, una vez concluido su desarrollo biológico, se destinarán a la producción. <sup>(3)</sup>

Las situaciones y los criterios que les son aplicables son los siguientes:

<b>Origen</b>	<b>Medición inicial</b>
Adquiridos	Costo de adquisición
De propia producción	En desarrollo: costo de producción
	Producidos o terminados: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
Recibidos por aportes o donaciones	De acuerdo a lo dispuesto en el inc. c) del párrafo 204. En este párrafo se establece lo siguiente: 1. Si la entidad es pequeña o mediana, la medición se practicará conforme al importe consignado en la

	<p>documentación respaldatoria.</p> <p>2. Al valor razonable en los restantes casos.</p> <p>En ambos casos, agregamos, por nuestra parte, que esta medición constituye el costo atribuido que pasará a considerarse costo original.</p>
<p>Recibidos mediante trueques y canjes</p>	<p>De acuerdo a lo dispuesto en el inc. d) del párrafo 204, en el que se establece lo siguiente:</p> <p>1. Por la medición del bien entregado, cuando exista similitud en la naturaleza, el destino y el costo de reposición entre este bien y el que se recibe.</p> <p>2. De no existir dichas similitudes, las entidades pequeñas y medianas asignarán el bien recibido al importe consignado en la documentación respaldatoria, y las restantes entidades el valor razonable del bien recibido o entregado si el primero no es posible determinarlo.</p>
<p><i>Ilustración N° 3: Medición inicial de los activos biológicos en la RT 54/2022</i></p>	

Con relación a los criterios adoptados, destacamos los siguientes aspectos:

1. Los activos biológicos de propia producción, tanto en su etapa de desarrollo como cuando ya están en condiciones de producir o de ser vendidos, según sea su destino ulterior, se miden por el criterio que corresponde a la respectiva etapa, esto es:

- a) si aún están en desarrollo biológico, se les asignará la suma de los insumos incurridos para su obtención hasta la fecha de la respectiva medición;
- b) si ya están producidos o terminados (lo que en la terminología de las normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria significa que son activos que ya están en condiciones de ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de las operaciones, o bien de ser vendidos, respectivamente).

2. Encontrándose dichos activos aún en desarrollo, la única medición admitida es la basada en el costo de producción, conformado por los costos originales de los insumos incurridos para obtenerlos. Se elimina entonces toda posibilidad de revaluación a costos de reproducción basada en los precios actuales de los insumos incurridos, criterio que requería utilizar la versión original de la [RT 22/2004](#).

3. Subsiste en cambio la revaluación al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta cuando ellos se los reconoce en la etapa de producción o en condiciones de ser vendidos.

## 2. Medición posterior

A diferencia de la medición inicial, tal como lo destacamos anteriormente<sup>(4)</sup>, el párrafo 1027 se encuentra precedido de un título en el que se señala que las disposiciones referidas a las mediciones posteriores corresponden exclusivamente a los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones. Las disposiciones contenidas en dicho párrafo son las siguientes:

<b>Mediciones posteriores aplicables</b>
--

En su etapa inicial de desarrollo biológico	Sobre la base de su costo de producción
En etapas posteriores de dicho desarrollo	<p><i>En entidades pequeñas:</i> pueden mantener el costo de producción o, en su caso, el de adquisición.</p> <p><i>En entidades medianas:</i> valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta en la medida en que el mismo no requiera un costo o esfuerzo excesivo, conforme a las pautas del párrafo 83. De presentarse esta situación, podrán mantener el costo de producción o el de adquisición.</p> <p><i>En las restantes entidades:</i> valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta</p>
<i>Ilustración N° 4: Medición posterior de los activos biológicos en la RT 54/2022</i>	

Como puede observarse, los criterios que ahora se prescriben difieren en las etapas de desarrollo biológico avanzado y consideran ahora la categorización de las entidades en función de su tamaño, cuestión que no era contemplada ni en la [RT 22/2004](#) original ni en su versión modificada por la [RT 46/2017](#).

En los siguientes apartados de este trabajo realizaremos un análisis comparativo de las nuevas disposiciones con las que anteriormente estuvieron vigentes, a fin de facilitar el conocimiento de los cambios que la NUA ha introducido.

### **2.1. Reconocimiento y medición de los activos biológicos en las anteriores normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria**

Los activos biológicos reconocidos en la [RT 22/2004](#) original y en su versión modificada por la [RT 46/2017](#) difieren de los incluidos en la Ilustración N° 2, en la que reseñamos los reconocidos en la tercera parte de la [RT 54/2022](#), como asimismo sus mediciones inicial y posterior establecidas en esa tercera parte, las que consignamos en las Ilustraciones N° 3 y N° 4, respectivamente.

A fin de facilitar la comparación de las nuevas normas con sus aludidas predecesoras, recordamos a continuación el contenido de estas últimas.

### **2.2. Activos biológicos reconocidos en las normas anteriores**

Clasificados de acuerdo a las pautas que indicamos en la siguiente ilustración, los activos biológicos identificados en la versión original de la [RT 22/2004](#) y en la modificada por la [RT 46/2017](#) eran los siguientes:

<b>RT 22/2004</b>	<b>Clasificación en función de su destino</b>	<b>Apertura contemplada en cada caso</b>
Original	Destinados a la venta o al consumo en el curso normal de las operaciones	1. Con mercado activo en su condición actual. 2. Sin mercado activo en su condición actual, pero con ese mercado en grado más avanzado de desarrollo biológico. 3. Sin mercado activo
	Destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones	1. Con mercado activo. 2. Sin mercado activo

Modificada por la RT 22/2004	Destinados a la venta o al consumo en el curso normal de las operaciones	Se mantuvo la misma categorización que indicamos en la RT 22/2004 original
	Destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones	1. Animales reproductores. 2. Plantas productoras
<i>Ilustración N° 5: Activos biológicos reconocidos en la RT 22/2004 original y en su versión modificada por la RT 46/2017</i>		

### 2.3. Medición de los activos biológicos en las normas anteriores

A diferencia de las normas introducidas en los párrafos 1026 y 1027 de la [RT 54/2022](#), en la [RT 22/2004](#), tanto en su versión original como en la modificada por la [RT 46/2017](#), no se planteaban distinciones entre las mediciones inicial y posterior.

No existiendo entonces especificaciones relacionadas con una u otra medición, interpretábamos oportunamente que las disposiciones que estuvieron vigentes en esas versiones de la [RT 22/2004](#) estaban dirigidas a ser utilizadas en ambas mediciones. Hecha esta aclaración, las reseñamos a continuación:

<b>Norma contable</b>	<b>Destino del activo biológico</b>	<b>Bases para la medición</b>	<b>Criterios de medición aplicables</b>
RT 22/2004 original	Su venta o consumo en el curso normal de las operaciones	Con mercado activo en su condición actual	VNR
		Sin mercado activo en su condición actual, pero con mercado activo para grados de desarrollo más avanzado	<i>Grado incipiente de desarrollo biológico:</i> costo de reposición de los insumos incurridos en su producción. <i>Grado avanzado de desarrollo biológico:</i> valor actual de los flujos de fondos esperados cuando hayan terminado su desarrollo biológico
	Su utilización en el curso normal de las operaciones	Con mercado activo	Costo de reposición directo de mercado. De no contarse con este valor directo, se realizaba una cuantificación del mismo sobre la base de un costo directo de compra neto de depreciaciones acumuladas estimadas. Era aplicable a animales reproductores, o bien afectados a la producción de leche, lana, etc.

		Sin mercado activo	Costo de reposición de los insumos incurridos en su obtención, los que se acumulaban hasta que los activos biológicos completaban su desarrollo e iniciaban su etapa productiva. Era aplicable a las plantas productoras, en especial, los árboles frutales
RT 22/2004 modificada por la RT 46/2017	Venta o consumo en el curso normal de las operaciones	Sin mercado activo en su condición actual, pero con mercado activo en grado más avanzado	<i>Grado inicial de desarrollo biológico:</i> costo de reposición de los insumos incurridos en su producción. <i>Grado avanzado de ese desarrollo:</i> valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta (en nuestra interpretación, proporcionado al grado de avance alcanzado al momento de la medición)
	Utilización en el curso normal de las operaciones	Animales reproductores o afectados a la producción de bienes destinados a la venta	Asimilados a activos biológicos con mercado activo afectados a la producción en la RT 22/2004 original, al igual que estos se medían a costo de reposición directo de mercado y, de no contarse con este valor directo, se realizaba una cuantificación del mismo sobre la base de un costo directo de compra neto de depreciaciones acumuladas estimadas
		Plantas productoras	Asimilados a activos biológicos sin mercado activo afectados a la producción en la RT 22/2004 original, pasaron a medirse al costo original de los insumos incurridos para su obtención, los que se acumulaban hasta que los activos biológicos completasen su desarrollo. La medición se basó, por lo tanto, en los costos de producción originales y no en el empleo de los costos de reposición que postulaba en su primera versión.

### 3. Principales modificaciones introducidas por la RT 54/2022 en relación a los activos biológicos

Del análisis realizado en los apartados anteriores acerca del tratamiento contable de los activos biológicos propuesto por la [RT 54/2022](#), y su relación con las normas que la precedieron, surgen las diferencias que comentamos a continuación:

Aspectos considerados		Tratamiento actual	Tratamiento inmediato anterior (RT 22/2004, versión RT 46/2017)
Reconocimiento		Solo los destinados a la venta o consumo en el curso normal de las operaciones	Activos biológicos destinados a la venta o consumo, o a su utilización en el curso normal de las operaciones
Medición	Inicial	Tal como se indica en la Ilustración N° 3, se emplean diversos criterios en función del origen de los activos biológicos a medir	Los criterios establecidos se aplicaban indistintamente tanto a la medición inicial como a las posteriores. Ellos se encuentran detallados en la ilustración N° 6
	Posterior	Tal como se indica en la Ilustración N° 4, esta medición considera la etapa de avance del activo biológico a medir, y ya en la etapa avanzada prescribe criterios que varían en función de la calificación de la entidad de acuerdo a su tamaño	
<i>Ilustración N° 7: Comparación entre las normas incluidas en la RT 54/2022 referidas al reconocimiento y medición de los activos biológicos con las vigentes con anterioridad</i>			

Explicitando entonces los cambios introducidos por la [RT 54/2022](#) en relación a la última norma que la precedió, surgen las cuestiones que comentamos a continuación:

1. La [RT 54/2022](#) excluye de sus normas específicas para la actividad agropecuaria a los activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones de la consideración. Su medición, señala en su párrafo 1029, se realizará ahora según lo establecido en la sección "Bienes de uso y depreciaciones", la que abarca los párrafos 313 a 358. Caben al respecto realizar las siguientes precisiones:

a) Esta disposición completa el proceso que paulatinamente se venía desarrollando para excluir los activos de las explotaciones agropecuarias destinados a su utilización en el curso normal de las actividades de la medición a valores corrientes. En efecto:

- La [RT 22/2004](#) original medía a costos de reposición, con el consiguiente reconocimiento de resultados por tenencia, a la totalidad de estos activos biológicos, tuviesen o no mercado activo en el que se pudiese concretar su compra o venta.
- La versión emitida por la [RT 46/2017](#) mantenía esa medición para los animales reproductores, es decir los que en la versión original tenían mercado activo, pero disponía el empleo del costo original de producción sin revalúos posteriores para las plantas productoras, o sea las que en aquella versión se identificaban como carentes de mercado activo.
- La disposición del párrafo 1029 de la [RT 54/2022](#), estableciendo que estos activos biológicos en su totalidad deben medirse de conformidad a las estipulaciones vigentes para los bienes de uso en general, completa el proceso de medición al costo original neto de depreciaciones acumuladas que, como criterio general, es aplicable a estos bienes. Se evita de este modo el reconocimiento de resultados de tenencia generado por este tipo de activos, incluso los animales reproductores que hasta la vigencia de la norma anterior generaban el reconocimiento de resultados de tenencia.
- La posibilidad de medirlos luego sobre la base del modelo de la revaluación previsto para los bienes de uso como opción en el párrafo 319 no invalida lo expresado en el punto anterior, dado que la opción de utilizar este modelo implica un apartamiento del modelo del costo, pero ya dentro del rubro de los bienes de uso; es decir, constituye una consecuencia de esta nueva disposición. Además, y creemos que es lo más relevante de este cambio, de emplearse el modelo de la revaluación, el efecto del revalúo no es imputado a un resultado por tenencia, como ocurría en las dos versiones de la [RT 22/2004](#), sino al saldo por revaluación, partida a incluir dentro del patrimonio neto a la que se imputan los mayores valores resultantes, conforme lo establece este modelo.

b) Existe sin embargo una cuestión que ahora pasa a constituirse en una importante contradicción: en efecto, mientras las plantas productoras, coincidentemente con esta nueva disposición, se encuentran expresamente incluidas entre los bienes de uso por el párrafo 313, este mismo párrafo -al enunciar a continuación- excluye del rubro a **"los activos biológicos distintos de las plantas productoras"** (el destacado es nuestro).<sup>(5)</sup>

2. Otra diferencia significativa la constituye la introducción de criterios específicos para las mediciones inicial y posterior. Como ya lo mencionáramos con anterioridad, las dos versiones de la [RT 22/2004](#) habían omitido esta separación, por lo que la explicitación que ahora incluye la [RT 54/2022](#) obvia esa evidente omisión.

3. Es también importante la limitación que se ha establecido en relación a la obligatoriedad de la medición posterior de los activos biológicos destinados a la venta a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta. En efecto:

a) Tal como lo consignamos en la Ilustración N° 4, esa medición solo es obligatoria para las entidades que no califiquen ni como pequeñas ni como medianas. Estas últimas solo deberán emplear ese criterio de medición en la

medida en que el mismo no requiera un costo o esfuerzo excesivo, conforme a las pautas del párrafo 83.

b) Las entidades que califiquen como pequeñas, por su parte, podrán mantener el costo de producción en esas etapas avanzadas sin necesidad de alegar las dificultades mencionadas para el caso de las que revisten la categoría de medianas.

c) Las dificultades que podrían presentarse en relación a la cuantificación de este criterio de medición derivan, en nuestro criterio, de las siguientes circunstancias:

i) El valor razonable, menos gastos estimados en el punto de venta a asignar a estos activos biológicos que se encuentran en etapa avanzada, pero no concluida, de desarrollo biológico, **es el proporcionado** al grado de avance alcanzado hasta el momento de la medición y no el que se le asignará cuando se encuentre ya terminado y en condiciones de ser vendido, consumido o utilizado en el curso normal de la operatoria de la entidad.

ii) Si dicha culminación -por ejemplo, una cosecha de cereales- se produce en el lapso que media entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación por parte de los responsables de la entidad, son aplicables las normas sobre hechos posteriores a la fecha de cierre del período contable que permiten precisar mejor las estimaciones. En este caso, conocido el valor de los gastos estimados en el punto de venta total obtenido, es posible a partir de él estimar el valor proporcional que se había obtenido a la fecha de cierre a la que se está informando.

iii) En consecuencia, las dificultades a las que se hace mención podrían eximir a las entidades medianas del empleo de este criterio: se limitarían a los casos en los que la obtención del respectivo producto agropecuario se encuentre pendiente a la fecha de aprobación de los estados contables.

4. En cuanto a la medición que ahora se empleará para estos activos, conforme al contenido de los párrafos 315 a 347, caben realizar los siguientes comentarios:

<b>Aspectos a considerar</b>	<b>Comentarios</b>
Comparación con las normas anteriores aplicables a los bienes de uso en general	El tratamiento que la RT 54/2022 otorga a los bienes de uso en sus párrafos 313 a 358 no difiere sustancialmente del que se aplicaba en la Sec. 5.11 de la segunda parte de RT 17/2000.
Medición inicial	El párrafo 315 establece los criterios aplicables para esta medición, basados en el origen de los bienes incorporados al activo de la entidad. Esos criterios son coincidentes con los que ya expusimos para los activos biológicos destinados a la venta en la Ilustración N° 3. Debe recordarse que la RT 54/2022 considera costo a la suma que se pagará finalmente, con prescindencia de si la operación es al contado o no. En consecuencia, como criterio general, no deben desagregarse los componentes financieros implícitos que integren los costos de adquisición, producción o construcción.
Medición posterior	Siguen siendo aplicables los modelos de costo (párrafo 321) y de revaluación, desarrollados minuciosamente en los párrafos 322 al 338,

	prácticamente sin cambios respecto al modelo que en su momento implantó la RT 31/2011 y luego se incorporó a la Sec. 5.11 de la segunda parte de la RT 17/2000.
Depreciaciones	Las pautas para su cálculo se desarrollan en los párrafos 339 a 345. Estos párrafos reiteran en forma textual las normas contenidas en la Sec. 5.11.1.2 de la segunda parte de la RT 17/2000.
<i>Ilustración N° 8: Normas incluidas en la RT 54/2022 para la medición de los bienes de uso en general</i>	

5. No existiendo normas en relación al sistema de depreciación a emplear en cada clase de bienes, en lo que refiere específicamente a los activos biológicos, sea que se aplique en las mediciones posteriores uno u otro modelo, el cálculo de las depreciaciones en nuestro criterio debería basarse en el método lineal, no por la simplicidad y su coincidencia con las normas impositivas, que constituyen habitualmente la causa de su adopción, sino por ser representativo de la merma de valor de estos activos como consecuencia de su utilización. En efecto:

a) Los animales reproductores como asimismo los destinados a la producción tienen asignada una vida útil basada en los años en los que están en servicio o son aptos para concretar pariciones. Por ende, la depreciación lineal calculada conforme a esos años de actividad reproductiva es la más representativa de su desgaste. Obviamente, dado que al finalizar esa etapa son vendidos como animales para consumo, el cálculo de esas depreciaciones debe contemplar un valor de recupero final, lo que implica separar el costo sobre el que ellas se calcularán de ese valor recuperable. Recuérdese de todos modos que estos activos biológicos se encuentran excluidos del rubro "Bienes de uso", colisión de normas entre los párrafos 313 y 1029 que debe corregirse.

b) Para las plantas productoras, la [RT 22/2004](#) preveía una depreciación basada en la producción alcanzada en relación a la total esperada al cabo de su vida útil. La versión emanada de la [RT 46/2017](#) reemplazó este laborioso cálculo, basado en un cúmulo de estimaciones, por la depreciación lineal, la que teniendo en cuenta la extensa vida útil que en la mayoría de los casos tienen estas plantas (piénsese, por ejemplo, en los árboles frutales), compensa a lo largo del tiempo las pequeñas distorsiones que el reconocimiento anual de ese importe fijo pueda generar.

## **V - MEDICIÓN DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS**

Tal como lo señalamos en la Ilustración N° 2, el reconocimiento de productos agropecuarios también se encuentra limitado, en este caso, al momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, es decir, a su medición inicial en los distintos procesos productivos terminales de los que provienen. Los párrafos a considerar son los siguientes:

<b>Párrafos</b>	<b>Contenidos</b>
1030	Los productos agropecuarios, en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, se medirán a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, tal como también

	lo establecía la RT 22/2004, versión modificada por la RT 46/2017. Se prescribe de este modo la medición inicial asignable a estos activos.
1031	Después del momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, los productos agropecuarios se medirán de acuerdo a lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)", normas que se encuentran en los párrafos 287 a 312. Como consecuencia de esta disposición, no se incluyen normas referidas a la medición posterior de estos activos, dado que ellas surgirán del contenido de los mencionados párrafos.
<i>Ilustración N° 9: Normas incluidas en la RT 54/2022 para la medición de los productos agropecuarios</i>	

Estas disposiciones ameritan los siguientes comentarios:

1. No existe en este caso ninguna incongruencia derivada de esta remisión, dado que el párrafo 287 excluye de este rubro nuevamente a los activos biológicos, pero no a los productos agropecuarios.
2. La limitación contrasta con las disposiciones de la [RT 22/2004](#) en sus dos versiones, dada que ambas, más allá de que la versión original postulaba la medición a valor neto realizable (VNR) y la modificada a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, mantenían el criterio original para las revaluaciones practicadas a la fecha de la venta de estos productos y a la fecha de cierre de los estados contables, reconociendo de este modo resultados de tenencia por la diferencia determinada en relación a la medición inicial o inmediata anterior.
3. En nuestra opinión, el cambio introducido se relaciona con la exclusión de los resultados de tenencia del ámbito de las normas contables específicas de la actividad agropecuaria, conforme lo analizaremos en el apartado siguiente.

## **VI - RESULTADOS ATRIBUIBLES A LA PRODUCCIÓN AGROPECUARIA**

Tal como también lo anticipamos en la Ilustración N° 2, de acuerdo al inciso c) del párrafo 1021, solo se reconocen como propios de esta actividad a los resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

También en este caso se está propiciando una disminución en el alcance de las normas contables destinadas a las entidades de este sector, dado que tanto en la [RT 22/2004](#) original como en su segunda versión se consideraban resultados específicos a los provenientes de:

1. cambios físicos, es decir, los generados por la transformación biológica, identificados como ingresos por producción;
2. cambios de precios de los activos biológicos y los productos agropecuarios, reconocidos como resultados de tenencia.

Conforme a la disposición que recordamos al inicio de este apartado, solo los ingresos por producción continúan siendo registrados como propios de la actividad. Respecto a los resultados de tenencia ahora no consignados como integrantes de esta categoría, cabe destacar lo siguiente:

1. Dado que surgen de revalúos de activos biológicos y productos agropecuarios

medidos a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, forman parte del concepto del estado de resultados incluido a continuación del resultado de las ventas, que en dicho estado es incorporado bajo la denominación de resultados provenientes del revalúo de activos a VNR. (6)

2. Los resultados de tenencia que provenían de la aplicación de la [RT 22/2004](#) eran incorporados en ese renglón solos o, de corresponder, con otros resultados generados por revalúos similares a valores de salida.

3. En consecuencia, la exclusión de los resultados por cambios de precio de los activos específicos de la actividad agropecuaria del ámbito de las normas contables destinadas a esta actividad no tendrá efectos en la práctica.

4. Recuérdesse por otra parte que los resultados provenientes de revalúos a costo de reposición de activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de la actividad, que se reconocían en el contexto de la [RT 22/2004](#) y eran expuestos integrando el capítulo titulado "Resultados financieros y por tenencia" en el estado de resultados, con la medición posterior que ahora se establece para estos activos, ya no generarán resultados de tenencia. Como ya lo hemos comentado con anterioridad, en el supuesto de que se opte por medirlos de acuerdo al modelo de revaluación, el incremento de valor se acreditará al saldo por revaluación, que aún en caso de desafectarse no se imputará nunca al resultado del ejercicio.

## **VII - PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES**

Las normas al respecto se encuentran incluidas en los párrafos 1033 a 1040. Las reseñamos a continuación:

<p>En el estado de situación patrimonial (párrafo 1033)</p>	<p>1. Presentará un rubro específico de activos biológicos. 2. Por aplicación de los criterios de síntesis y flexibilidad que se desarrollan en los párrafos 55 y 56, podrá presentar los activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones también en un rubro específico o dentro del rubro "bienes de uso", identificados como una clase específica</p>
<p>En el estado de resultados (párrafos 1034 y 1035)</p>	<p>Requiere, para el caso de entidades que midan sus activos biológicos a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, la presentación en el cuerpo de este estado del resultado neto de la producción agropecuaria, detallando su composición, esto es el ingreso derivado de esa producción reconocido como consecuencia de la aplicación del aludido criterio de medición, menos los costos de producción asociados. Respecto a los resultados de operaciones de intercambio, tales como las ventas de activos biológicos o productos agropecuarios, también han sido excluidas de las normas inherentes a esta actividad, rigiéndose por las prescripciones de la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" que se desarrolla en los párrafos 522 a 526</p>

Revelación en notas (párrafos 1036 a 1040)	Destacamos la siguiente información, entre las que se requieren en esos párrafos: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El grado de incertidumbre que pudiese afectar a las mediciones a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta que ha asignado a activos biológicos y a los productos agropecuarios, en este caso al momento de su obtención.</li> <li>2. Las limitaciones de toda medición que hubiese asignado distinta de la basada en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.</li> <li>3. La revelación de los costos de producción mediante nota o un anexo</li> </ol>
<i>Ilustración N° 10: Normas incluidas en la RT 54/2022 para la presentación de las partidas específicas de la actividad agropecuaria</i>	

En relación a estos conceptos, destacamos seguidamente estos aspectos:

1. Entre las partidas a presentar en el estado de situación patrimonial no se mencionan los productos agropecuarios, dado que estos constituyen una clase a incluir en el rubro "Bienes de cambio".
2. La medición basada en el valor razonable neta de los gastos estimados en el punto de venta no reviste el carácter de obligatoria para todas las entidades, tal como lo detallamos en la Ilustración N° 4. En consecuencia, de no realizarse este revalúo, y dadas las otras exclusiones comentadas a lo largo de este trabajo, en el estado de resultados no se incluirá partida que se origine en la actividad agropecuaria de la entidad. Considérese al respecto que los resultados generados de operaciones de intercambio son regulados por los párrafos 522 a 526, tal como lo consignamos en la ilustración anterior.
3. Oportunamente hemos propuesto un modelo para la presentación de un anexo para la descripción del costo de producción que ahora se sugiere entre la información a revelar en notas. <sup>(7)</sup>

## **VIII - EVALUACIÓN FINAL**

Tal como surge de los conceptos vertidos a lo largo de este trabajo, la sección referida a las normas contables para la actividad agropecuaria incluida como tercera parte de la [RT 54/2022](#) ha limitado notoriamente el objetivo y, consiguientemente, el alcance de las normas inherentes a esta actividad con relación a las disposiciones que contenía la [RT 22/2004](#) en sus dos versiones.

Junto con esas limitaciones, también se han introducido algunas dispensas otorgadas en función del tamaño de las entidades, relacionadas fundamentalmente con el mantenimiento de los costos originales en partidas a las que antes obligatoriamente debía revaluárselas a valores corrientes.

En nuestra opinión, las aludidas limitaciones y simplificaciones han quitado buena parte de la especificidad y de la riqueza de las normas contenidas en la [RT 22/2004](#), llegando incluso al extremo, como lo comentamos en el penúltimo párrafo del apartado anterior, que el estado de resultados que presente una entidad del sector no incluya partida alguna relacionada con esta actividad.

---

**Notas:**

(1) Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría, organismo perteneciente a la FACPCE creado con la finalidad que se expresa a través de su denominación

(2) Torres, Carlos F.: ["Incidencia de la norma unificada argentina de contabilidad en las entidades dedicadas a la actividad agropecuaria"](#) - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 58 - diciembre/2022 - págs. 71 a 88 - Cita digital EOLDC106827A

(3) Nótese que por el contrario, en el párrafo siguiente, en el que se consignan los criterios aplicables a las mediciones posteriores, el encabezamiento que lo precede especifica explícitamente que ellos refieren únicamente a los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en los procesos productivos propios de la entidad

(4) Torres, Carlos F.: ["Incidencia de la norma unificada argentina de contabilidad en las entidades dedicadas a la actividad agropecuaria"](#) - Ob. cit. en nota 2

(5) Reproducimos textualmente esta disposición consagrada en el mencionado párrafo 313, inc. c), de la enunciación de los conceptos que se excluyen del rubro "Bienes de uso"

(6) Obsérvese que esta identificación no ha sido actualizada a la nueva denominación de este criterio de medición, esto es "valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta". De todos modos, cabe señalar que entre esta medición y la basada en el VNR la diferencia es en la mayoría de los casos escasamente significativa

(7) Véase Torres, Carlos F.: "La contabilidad agropecuaria en el contexto de las normas argentinas. Análisis y aplicación de la resolución técnica 22" - 3a. ed. ampliada - Osmar D. Buyatti Librería Editorial - Bs. As. - octubre/2013 - págs. 144 y 145, además de su inclusión en los casos prácticos propuestos en ese libro